

Audience publique du 18 novembre 2009

Recours formé par la société ... S.A.
contre deux bulletins de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions
portant fixation de compléments de retenue
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25500 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 mars 2009 par Maître Marianne Goebel, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... S.A., société anonyme établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux bulletins de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue respectivement émis par le bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette les 9 avril 2008 et 23 avril 2008, en l'absence de décision directoriale intervenue suite à la réclamation introduite le 11 juillet 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 29 mai 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 19 juin 2009 par Maître Marianne Goebel au nom de la société ... S.A. ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Marianne Goebel et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 octobre 2009.

Le 9 avril 2008, le bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette émit un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue à l'adresse de la société ... S.A. ci-après la « société ... » et fixa les compléments de retenue d'impôt à un montant de 2.443,50 € en procédant pour 4 salariés de l'entreprise à un recalcul des avantages en nature consentis du chef de la mise à disposition d'une voiture de service à titre privé.

Le 23 avril 2008, le bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette émit un deuxième bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue à l'adresse de la société ... et fixa les compléments de retenue d'impôt à un montant

de 172,30 € en procédant pour une salariée à un recalcul des avantages en nature consentis du chef de la mise à disposition d'une voiture de service à titre privé .

Le 11 juillet 2008, le mandataire de la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre des deux bulletins des 9 avril et 23 avril 2008.

En l'absence de prise de position directoriale par rapport à la réclamation introduite, la demanderesse a fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 mars 2009, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux bulletins de la retenue d'impôt relatifs sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue.

En application des dispositions combinées de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal à l'encontre des bulletins de la retenue d'impôt litigieux. Ledit recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ... estime que l'administration des Contributions directes, en déterminant la valeur de l'avantage en nature consenti à ses salariés à travers la mise à disposition de voitures de service à des fins privées, se serait fondée à tort sur le prix d'acquisition du véhicule, sans tenir compte des remises concédées à l'acheteur des véhicules.

La position adoptée serait contraire à l'article 104 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », en ce qu'il précise que le prix moyen usuel serait représenté par le prix que le contribuable (et non le débiteur) aurait dû déboursier pour se procurer les biens et avantages en question. En l'espèce, le prix réellement payé pour les véhicules achetés par la société ... serait inférieur au prix catalogue, mais ce tarif avantageux aurait tout aussi bien pu être obtenu par les contribuables qui se sont vus conférer l'avantage en nature, s'ils avaient directement acheté lesdits véhicules, de sorte que le prix moyen usuel retenu par la partie défenderesse serait contraire à la réalité.

La position adoptée serait encore contraire au point 3.2.2 de la circulaire LIR 104/1 du 18 février 2009 applicable en l'espèce.

Par ailleurs, la position adoptée serait également constitutive d'une violation du principe de bonne foi, dans la mesure où l'administration des Contributions directes se serait toujours limitée à prendre en considération le prix net des véhicules à la base de l'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature et non leur prix catalogue. Le revirement adopté aurait eu pour conséquence une impossibilité, dans son chef, de prévoir sa situation fiscale. Enfin la sécurité juridique à laquelle elle pouvait légitimement aspirer aurait été mise à mal et sa bonne foi aurait été indubitablement surprise.

La société ... conclut qu'il y aurait lieu de supprimer les compléments retenus sur les bulletins de retenue d'impôt litigieux.

Le délégué du gouvernement fait valoir que l'imposition entreprise serait conforme à l'article 104, alinéa 2 LIR et à la circulaire directoriale n° 104/1 du 16 juin 1995 relative à l'évaluation de certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés, telle qu'elle a été applicable en 2007 et pour l'année d'imposition 2007. En effet, il résulterait clairement des dispositions de la circulaire de 1995 ainsi que des documents parlementaires relatifs à l'article 104, alinéa 2 LIR que le prix moyen usuel de consommation en ce qui concerne l'évaluation forfaitaire de l'avantage résultant de la mise à disposition d'une voiture de service serait le prix tel qu'il figure au catalogue sans prendre en compte une éventuelle remise accordée. En plus, il serait fort improbable que le prix réellement payé pour les véhicules achetés de manière régulière par la société ... en gros et en bloc et inférieur au prix du catalogue ait également pu être obtenu par le contribuable s'il avait lui-même acheté ledit véhicule à titre privé, pour son compte personnel et en tant qu'acquisition unique.

Il donne encore à considérer que la société ... ne pourrait valablement se référer aux dispositions de la circulaire directoriale n° 104/1 du 18 février 2009 au motif que cette circulaire aurait été émise postérieurement à la survenance des faits faisant objet du présent litige.

Quant à la violation du principe de bonne foi, le délégué du gouvernement fait valoir que jusqu'à l'émission de la circulaire directoriale n° 104/1 du 18 février 2009, l'administration des Contributions directes se serait toujours basée sur le prix du catalogue pour évaluer l'avantage en nature de la mise à disposition d'une voiture de service à des fins privées, de sorte qu'il n'y aurait eu aucun changement dans cette approche en 2007 par rapport aux années d'imposition antérieures. En l'absence d'un changement d'interprétation ou autre revirement en la matière en 2007, la société ... ne pourrait valablement faire croire que sa légitime confiance ait été trompée.

La société ... réplique que dans la mesure où la circulaire 104/1 du 18 février 2009 n'aurait d'autre objet que de déterminer la procédure d'évaluation de certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés, elle serait fondée à se prévaloir des dispositions de ladite circulaire en application du principe de l'effet immédiat des règles de procédure nouvelles.

Par ailleurs et quand bien même le tribunal ne devrait pas reconnaître à cette circulaire la qualité de règle de procédure, il n'en resterait pas moins que celle-ci devrait servir de grille de lecture valable de l'article 95 LIR, au motif que le but poursuivi par la circulaire de 2009 serait identique à celui poursuivi par celle de 1995, de sorte que - dans une optique téléologique - le tribunal devrait considérer que les dispositions explicitement adoptées en 2009 ne feraient que formaliser une pratique antérieure.

Ensuite, et si par impossible le tribunal devait écarter les dispositions de la circulaire du 18 février 2009, le prix global d'acquisition serait le prix global d'acquisition du véhicule à l'état neuf, y compris options et TVA, diminué le cas échéant de la remise accordée à l'acquéreur. En effet, la remise lui concédée aurait tout aussi bien pu être obtenue par un simple contribuable en achetant lesdits véhicules. La société ... conteste qu'elle a obtenu des prix plus intéressants qu'un simple contribuable et qu'elle achète des véhicules « *de manière régulière* » et « *en gros et en bloc* ».

Finalement et si par impossible le tribunal devait considérer que le prix figurant au catalogue devrait être retenu par application de la circulaire de 1995, il y aurait encore lieu d'écarter l'application de celle-ci, ladite circulaire précisant elle-même en son point 1.2. que les règles d'évaluation forfaitaire « *n'ont qu'un caractère subsidiaire par rapport aux règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 LIR* ». En effet en cas de conflit entre l'application des mesures d'évaluation forfaitaire y prévues et celles de l'article 104, alinéa 2 LIR ou encore pour le cas où les règles d'évaluation forfaitaire conduisent à un résultat manifestement contraire à la réalité, l'évaluation des avantages en nature devrait se faire conformément aux dispositions de l'article 104, alinéa 2 LIR.

Appréciation

L'article 104 (2) LIR, applicable en l'espèce, est libellé comme suit :

« Les biens et avantages ne consistant pas en espèces, tels que le logement, le chauffage, la nourriture, les marchandises et autres prestations, sont estimés aux prix moyens usuels du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à la disposition... ».

L'article 104 (2) LIR a fait l'objet d'une interprétation par circulaire du directeur de l'administration des Contributions directes à savoir la circulaire LIR n° 104/1 du 16 juin 1995 intitulée « *Evaluation de certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés* » telle que remplacée par celle du 18 février 2009. En effet il ressort de la lecture de la circulaire du 18 février 2009 que celle-ci remplace avec effet immédiat la circulaire LIR n° 104/1 du 16 juin 1995.

A travers des circulaires, une autorité administrative, dans le cadre de son champ de compétence, peut adopter pour se donner des lignes de conduite en fixant notamment des procédures ou critères suivant lesquels certaines affaires qui lui sont soumises ou qui relèvent de son domaine de compétence sont à traiter notamment par les fonctionnaires qui se trouvent sous ses ordres. Cependant les circulaires doivent obligatoirement se situer dans le cadre des dispositions légales et réglementaires applicables et elles ne peuvent en aucun cas comprendre des règles allant au-delà de ce qui est expressément prévu par la loi ou ses règlements grand-ducaux d'application¹. L'administré peut requérir le respect des consignes de ces directives internes dont il a pu avoir connaissance à travers une certaine publicité.

Il convient de souligner que lorsque les bulletins déferés des 9 et 23 avril 2008 ayant trait à l'année d'imposition 2007 ont été émis, la circulaire du 18 février 2009 n'a pas encore été prise, de sorte que seule la circulaire du 16 juin 1995 a pu être appliquée par l'administration des Contributions directes.

A cela s'ajoute que le § 3 (1) et (5) la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* » dispose:

„(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. ...

*(5) Beispiele und Ergänzungen zu den Absätzen 1 und 2: Die Steuerschuld entsteht:
1. bei der Einkommenssteuer und bei der Körperschaftsteuer:*

¹ Cf. TA 13 décembre 2006 (19410a), Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 358.

*a) für Steuerabzugsbeträge:
im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte“.*

En vert dudit § 3 du StAnpG, la loi fiscale applicable à une imposition est nécessairement celle en vigueur à l'époque où le fait générateur de l'impôt s'est produit², de sorte que l'article 104 (2) LIR ne saurait être interprété, le cas échéant, qu'en application de la circulaire LIR n° 104/1 du 16 juin 1995. En effet, du point de vue juridique, le fait générateur de l'impôt est le point central qui règle la question de l'application de la loi fiscale dans le temps.

La circulaire du 16 juin 1995 dispose que :

« 1.1. Principes d'évaluation

D'après l'article 104 alinéa 2 L.I.R. les avantages ne consistant pas en espèces sont à évaluer au prix moyen usuel du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à la disposition. Par prix moyen usuel, il y a lieu de comprendre le prix que le bénéficiaire et non le débiteur aurait dû déboursier pour se procurer ledit avantage. La mise à la disposition de l'avantage est accomplie, du point de vue fiscal, dès que le salarié est en mesure de jouir effectivement de l'avantage accordé. La valeur de l'avantage ainsi déterminée est à soumettre à la retenue d'impôt tant que le salarié n'y a pas renoncé formellement.

1.2. Mesures d'évaluation

Dans certaines situations il arrive qu'à défaut de biens ou services réellement comparables à ceux alloués par l'employeur au salarié ou de données suffisantes en vue d'une évaluation précise de ces biens ou services, l'application rigoureuse des règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 L.I.R. pose des problèmes sur le plan de l'exécution pratique des dispositions en question.

Pour pallier ces difficultés et garantir l'équité fiscale, la présente circulaire établit, pour certains avantages en nature, des règles d'évaluation forfaitaire.

Celles-ci n'ont toutefois qu'un caractère subsidiaire par rapport aux règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 L.I.R..

Ainsi en cas de conflit entre l'application des mesures d'évaluation forfaitaire de la présente circulaire et les règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 L.I.R. ou encore, pour le cas où les mesures d'évaluation forfaitaire conduisent à un résultat manifestement contraire à la réalité, l'évaluation des avantages en nature visés doit se faire conformément aux dispositions de l'article 104, alinéa 2 L.I.R. ».

Il ressort de l'analyse des points cités ci-avant que les règles d'évaluation forfaitaires telles que résultant de ladite circulaire n'a qu'un caractère subsidiaire par rapport aux règles d'évaluation de l'article 104 (2) LIR et notamment à défaut de biens ou de services réellement comparables à ceux alloués par l'employeur au salarié ou en cas de défaut de données suffisantes en vue d'une évaluation précise de ces biens ou services.

² Cf. CE 13 décembre 1973, n° 6328.

En l'espèce, il ressort de la consultation du dossier fiscal et des pièces produites par la société ... que des données suffisantes ont été soumises au tribunal en vue d'une évaluation précise des avantages en nature concédées, de sorte qu'il y a lieu d'appliquer les règles d'évaluation de l'article 104 (2) LIR.

L'explication annotée de l'expression « *prix moyens usuels* » telle qu'elle ressort du commentaire des articles afférent a la teneur suivante :

« Le prix moyen usuel est représenté par le prix que le contribuable (et non le débiteur) aurait dû déboursier pour se procurer les biens et avantages en question (commentaire des articles, 571-4, p. 211) ».

Le prix moyen usuel correspond dès lors au prix que le contribuable aurait dû déboursier pour se procurer la voiture, c'est-à-dire au prix global de la voiture toutes taxes comprises diminué de la remise accordée étant donné qu'il est d'usage que même un simple particulier se voit, en principe, accorder une remise par son garagiste en cas d'achat d'une voiture. Étant donné que le commentaire des articles se réfère au prix que le contribuable aurait dû déboursier, l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle le prix figurant au catalogue serait visé ne saurait être vérifiée étant donné que ce prix ne tient pas compte de la remise accordée à déduire du prix figurant au catalogue. À cela s'ajoute que la simple affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle il serait fort improbable que le prix réellement payé des véhicules achetés de manière régulière par la société ... en gros et en bloc et inférieur au prix du catalogue ait pu être également obtenu par le contribuable s'il avait lui-même acheté ledit véhicule à titre privé en tant qu'acquisition unique reste en l'état de simple allégation, d'autant plus qu'il est formellement contesté par la société ... œuvrant dans le domaine de la fermeture du bâtiment qu'elle achète des véhicules en gros et en bloc. Il ressort encore des explications de la société ... non autrement contestées par la partie étatique qu'elle a acheté les voitures mises à disposition auprès de différents garages et que les remises accordées ont été le résultat de négociations intervenues de façon tout à fait usuelle entre acheteur et vendeur.

Il y a ensuite lieu de vérifier les affirmations de la société ... au niveau des remises accordées pour les 5 voitures achetées, à savoir :

- 1) une BMW 320D 120 KW mise à disposition de Monsieur ...,
- 2) une Passat Highline mise à disposition de Monsieur ...,
- 3) une BMW 320D Touring 120 KW mise à disposition de Monsieur ...,
- 4) une Volvo XC 90 mise à disposition de Monsieur ...,
- 5) une Renault Megane Berline 1.5 DCI The Moon mise à disposition de Madame

- 1) La BMW 320D 120 KW mise à disposition de Monsieur ...

Il ressort du rapport dressé le 1^{er} avril 2008 par l'administration des Contributions directes, service de la retenue d'impôt sur les rémunérations du bureau d'Esch-sur-Alzette, ci-après « le rapport » qu'un prix HTVA de 27.119,84 € et un prix TTC de 31.187,82 € ont été mis en compte afin d'évaluer l'avantage en nature.

La société ... fait valoir que la voiture en question aurait fait l'objet d'une remise sur le tarif catalogue de 25.702,48 € HTVA, l'investissement payé n'aurait été que de 25.175,48 €.

Il ressort d'une pièce versée par la société ..., dont la première page figure également dans le rapport, émanant de la société ... S.A. qu'elle a commandé pour la société ... ladite voiture aux spécifications suivantes : « *prix catalogue 25.702,48 HTVA ... options : filtre à particules 500 ; régulateur de vitesse 214,88 ; option pack serie3 702,48* », ce qui fait un total de 27.119,84 HTVA ce qui correspond à un prix TTC de 31.187,82 €.

S'il est certes exact que la deuxième page de ladite pièce renseigne un investissement de 25.175,48 € et un loyer par mois de 431,41 €, il n'en reste pas moins que le tribunal ne saurait retenir de cette simple indication, à défaut d'une quelconque précision sur le montant exact d'une éventuelle remise accordée, que la différence entre le prix catalogue HTVA d'un montant de 25.702,48 € et l'investissement effectué d'un montant de 25.175,48 représenterait la remise accordée. A cela s'ajoute que la société ... S.A. précise plus loin que « *les loyers mentionnés peuvent encore varier, suite à des modifications du prix catalogue, des spécifications du véhicule et/ou de leur prix, des taxes en vigueur, des taux d'intérêt ou des primes d'assurance* ».

Au vu de ce qui précède et à défaut de pièces renseignant le montant de la remise accordée, l'administration des Contributions directes a valablement pu se fonder sur les prix tels que retenus dans le rapport et augmenter en conséquence le montant de l'avantage en nature retenu par la société

2) La Passat Highline mise à disposition de Monsieur ...

Il ressort du rapport qu'un prix HTVA de 27.906,09 € et un prix TTC de 32.092,00 € ont été mis en compte afin d'évaluer l'avantage en nature.

La société ... fait valoir que la voiture en question aurait été vendue pour un prix de 27.732,18 €.

Il ressort d'une pièce versée par la société ..., laquelle figure également dans le rapport, émanant de la société ... S.A. que le prix d'acquisition pris en compte se chiffre à un prix HTVA de 27.906,09 €. Il ressort cependant de la facture émanant du garage ... s.à.r.l. du 6 septembre 2006 versée par la société ... en cours de procédure contentieuse que le prix HTVA de la voiture se chiffre à 27.732,18 € et que le montant de la TVA a été appliqué sur le prix de 27.732,18 € ce qui correspond à un montant TTC de 31.892,01 €. Il ressort encore de ladite facture qu'un montant de 200 € à titre d'essence a été ajouté au montant de 31.892,83 ce qui fait un total de 32.092,01 €.

S'il est dès lors certes exact que la voiture a été vendue pour un prix HTVA de 27.732,18 €, il n'en reste pas moins que la pièce versée ne fait état d'aucune remise accordée.

Au vu de ce qui précède les montants retenus par l'administration des Contributions directes, à défaut d'être en possession de la facture établie par le garage en cause, sont dès lors à corriger en ce sens que le prix HTVA à retenir est celui de 27.732,18 € et le prix TTC est celui de 31.892,01 €.

3) La BMW 320D Touring 120 KW mise à disposition de Monsieur ...

Il ressort du rapport qu'un prix HTVA de 29.136,37 € et un prix TTC de 33.506,83 € ont été mis en compte afin d'évaluer l'avantage en nature.

La société ... fait valoir que la voiture en question aurait fait l'objet d'une remise sur le tarif figurant au catalogue de 27.314,05 € HTVA, l'investissement payé n'aurait été que de 27.099,22 €.

Il ressort d'une pièce figurant dans le rapport, émanant de la société ... S.A. et datée au 12 janvier 2007, qu'elle confirme la livraison de ladite voiture aux spécifications suivantes : *« prix catalogue 27.314,05 HTVA ... options : filtre à particules 500 HTVA ; régulateur de vitesse 214,88 HTVA ; option pack serie 3 495,87 HTVA ; sièges sport 516,53 HTVA ; pack rangement 95,04 HTVA »*, ce qui fait un total de 29.136,37 HTVA ce qui correspond à un prix TTC de 33.506,83 €.

S'il est certes exact que la deuxième page d'une pièce versée par la société ... en cours de procédure contentieuse émanant de la société ... S.A. datée au 30 août 2006 et confirmant la commande de ladite voiture renseigne un investissement de 27.099,22 € et un loyer mensuel de 513,28 €, il n'en reste pas moins que le tribunal ne saurait retenir de cette simple indication, à défaut d'une quelconque indication précise sur le montant exact d'une éventuelle remise accordée, que la différence entre le prix catalogue HTVA d'un montant de 27.314,05 € et l'investissement effectué d'un montant de 27.099,22 € représenterait la remise accordée. A cela s'ajoute que la société ... S.A. précise plus loin que *« les loyers mentionnés peuvent encore varier, suite à des modifications du prix catalogue, des spécifications du véhicule et/ou de leur prix, des taxes en vigueur, des taux d'intérêt ou des primes d'assurance »*.

Au vu de ce qui précède et à défaut de pièces renseignant le montant de la remise accordée, l'administration des Contributions directes a valablement pu se fonder sur les prix tels que retenus dans le rapport et augmenter en conséquence le montant de l'avantage en nature retenu par la société

4) La Volvo XC 90 mise à disposition de Monsieur ...

Il ressort du rapport qu'un prix HTVA de 40.180,43 € et un prix TTC de 46207,49 € ont été mis en compte afin d'évaluer l'avantage en nature.

La société ... fait valoir que la voiture en question au montant d'un prix figurant au catalogue de 37.464 € HTVA aurait fait l'objet d'une remise de 4.910 €.

Il ressort d'une pièce versée par la société ..., laquelle figure également dans le rapport, émanant de la société ... S.A. du 26 avril 2007 que le prix d'acquisition pris en compte se chiffre à un prix HTVA de 40.180,43 €. Il ressort de la facture émanant du garage ... S. A. du 25 avril 2007 versée par la société ... en cours de procédure contentieuse que le prix catalogue HTVA de la voiture se chiffre à 37.464 €, que la voiture a fait l'objet d'une remise de 4.910 €, que les options se chiffrent respectivement à 7.446 € et à 130,43 € et qu'un montant de 50 € a été mis en compte pour une position *« Timbres VN »*, ce qui fait un total de 40.180,43 €. Ce montant a été retenu par l'administration des Contributions directes en tant que prix HTVA, de sorte qu'il y a lieu de retenir qu'elle a tenu compte de la remise accordée et qu'à ce titre aucun reproche ne lui saurait être adressé.

Il ressort cependant également de la dite facture que la TVA n'a été appliquée que sur le prix HTVA diminué du montant de 50 € mis en compte pour les « *Timbres VN* », de sorte que la TVA retenue s'est chiffrée à 6.019,56 € (15 % de 40.130,43). La facture mentionne dès lors un prix TTC de 46.199,99 €.

Au vu de ce qui précède le montants retenu par l'administration des Contributions directes, à défaut d'être en possession de la facture établie par le garage en cause, est dès lors à corriger en ce sens que le prix TTC à retenir est celui de 46.199,99 €.

5) La Renault Megane Berline 1.5 DCI The Moon mise à disposition de Madame ...

Il ressort du rapport qu'un prix HTVA de 13.829,87 € et un prix TTC de 15.904,35 € ont été mis en compte afin d'évaluer l'avantage en nature.

La société ... fait valoir que la voiture en question aurait été vendue pour un prix HTVA de 13.829,87 moyennant une prime de 1.150 € et une remise de 1.676,46 €.

Il ressort d'une pièce versée par la société ..., laquelle figure également dans le rapport, émanant de la société ... S.A. que le prix brut HTVA pris en compte se chiffre à un montant de 13.829,87 € et que le prix net HTVA suite à la déduction d'une remise d'un montant de 1.647,46 € se chiffre à 12.153,41 €. Le prix HTVA retenu par l'administration des Contributions directes n'a dès lors pas tenu compte de la remise accordée, de sorte que les montants retenus sont à corriger en ce sens que le prix HTVA à retenir se chiffre à 12.153,41 € et le prix TTC à 13.976,42.

Quant à la violation du principe de bonne foi invoquée par la société ..., force est de constater qu'il ressort de l'examen des 5 cas analysés ci-avant que l'administration des Contributions directes a seulement omis de prendre en compte la remise accordée pour une seule voiture, de sorte qu'une violation du principe de bonne foi ne saurait être retenue et que le moyen n'est dès lors pas fondé.

Au vu de ce qui précède, l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle l'administration des Contributions directes, jusqu'à l'émission de la circulaire du 18 février 2009, se serait toujours basée sur le prix du catalogue pour évaluer l'avantage en nature résultant de la mise à la disposition d'une voiture de service à des fins privées ne saurait pas non plus être vérifiée par le tribunal.

Au vu de ce qui précède, le recours introduit est partiellement fondé.

Le recours en réformation étant partiellement fondé, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié partant par réformation :

1) du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue émis par le bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette le 9 avril 2008 :

dit que pour la Passat Highline, mise à disposition de Monsieur ..., le prix HTVA à retenir est celui de 27.732,18 € et le prix TTC est celui de 31.892,01 € ;

dit que pour La Volvo XC 90, mise à disposition de Monsieur ..., le prix TTC à retenir est celui de 46.199,99 € ;

2) du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue émis par le bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette le 23 avril 2008 :

dit que pour la Renault Megane Berline 1.5 DCI The Moon, mise à disposition de Madame ..., le prix HTVA à retenir est celui de 12.153,41 € et le prix TTC est celui de 13.976,42 € ;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

condamne la société ... et l'Etat chacun pour la moitié aux frais .

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 18 novembre 2009 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 18.11.2009

Le Greffier du Tribunal administratif